

Türkiye'de yerleşmiş olmayan hastalara verilen sağlık hizmetlerinde kurumlar vergisi indirimi

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	49327596-125[KVK.ÖZ.2021.24]-6172
Tarih	09.01.2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü

Sayı : E-49327596-125[KVK.ÖZ.2021.24]-6172

09.01.2023

Konu : Türkiye'de yerleşmiş olmayan hastalara verilen sağlık hizmetlerinde kurumlar vergisi indirimi

İlgi : ...

İlgide kayıtlı özelge talep formunda;

-... Bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde hastane işletmeciliği faaliyetiyle iştiğal etmekte olduğunuzu, yabancı hastalara verilen ve bedeli döviz cinsinden faturalandırılan hizmetlerin hastaların konakladıkları otellerde şirketiniz doktorlarınca muayene ve tedavilerinin yapılması, doktorların verdikleri kararlara göre Sağlık Bakanlığından ruhsatlı ambulans veya hasta nakil araçlarınız ile hastanenize nakilleri, hastanenizde ayaktan veya yatarak teşhis ve tedavilerinin (muayene, ilaç, sarf malzemesi, tetkik, ameliyat vb. hizmetler verilerek) yapılması, taburcu edildiklerinde yine doktorların verdikleri kararlara göre ambulans veya hasta nakil araçları ile otellerine veya sigorta şirketlerinin uygun bulması halinde tedavileri yurt dışında yapılmak üzere havaalanına nakillerinin sağlanması, yatan hastaların konaklama ve yemek ihtiyaçlarının karşılanması vb. hizmetleri kapsadığı,

-Dışişleri Bakanlığınca pasaport ibraz etmeden Türkiye'ye kimlik kartlarıyla girmelerine izin verilen ölkelerden gelen yabancı hastaların pasaport ibraz edemediği, hastanenize kayıt yaptırırken sadece kimlik kartlarını ibraz edebildiği, yabancı hastalar adına döviz cinsinden düzenlenen faturaların geçici vergi ve takvim yıl sonları itibarıyla tahsil edilemeyen kısımları için kur farkı kârı veya zarar oluştuğu belirtilerek Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim uygulamasıyla ilgili olarak,

-Yabancı hasta gelirlerinin hesabında verilen hizmet bedellerinin bir bütün olarak mı, yoksa kısmen mi (kısmense hangi hizmetlerin) dikkate alınacağı,

-Türkiye'ye pasaport ibraz etmeden kimlik kartları ile giriş yapma hakları bulunan yabancıların söz konusu kimlik kartlarının indirim uygulamasında geçerli bir belge olarak dikkate alınıp alınamayacağı

-Yabancı hastalar adına döviz cinsinden düzenlenen faturaların geçici vergi ve takvim yıl sonları itibarıyla tahsil edilemeyen kısımları için hesaplanan kur farkı kârı veya zararlarının indirim uygulamasına esas gelirin hesaplanmasında dikkate alınıp alınmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; ikinci fıkrasında ise safî kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın tespitinde "tahakkuk esası ilkesi" ve "dönemsellik ilkesi" olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir veya gider unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise, bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasını ifade etmekte olup, bu ilke uyarınca gelir ve giderlerin ilgili oldukları dönemde kaydedilmesi gerekir.

Aynı Kanunun "*Diğer indirimler*" başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabileceği, bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesinin şart olduğu hükme bağlanmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "*10.5.2. İndirimden faydalanma şartları*" başlıklı bölümünde konu ile ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup, anılan Tebliğde;

"10.5.2.1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu

İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen

mesleki eğitim, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olmalıdır. Şirket bünyesinde sözü edilen hizmetlerden sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da verilebilir.

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmeti ile Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin Türkiye'de yerleşmiş olan kişilere de hizmet vermesi indirimden faydalanmaya engel teşkil etmeyecek, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın %50'sine indirim uygulanacaktır.

Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettiği kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunulması zorunludur. Eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelerin de Milli Eğitim Bakanlığından alınan izin belgesi veya ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunmaları gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanması mümkündür.

10.5.2.2. Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetlerinin, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara; eğitim veya sağlık hizmetlerinin de Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen hizmetlerin fiilen verilmesi gerekmekte olup bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

10.5.2.3. Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi

Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Sağlık alanında faaliyette bulunan şirketlerin ülkemiz ile ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verdikleri hizmetin bedelinin ülkemiz Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi nedeniyle, hizmet bedeli karşılığı faturanın Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılabilecektir.

...

10.5.2.5. İlgili bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetleri ile mesleki eğitim hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olması

Bu hizmetler, fiziki olarak Türkiye'de verilmekle birlikte yararlanıcısının Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler olması gerekmektedir

...

10.5.3.3. İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerine ilişkin bildirim ve belgeler

Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren ve yurt dışı yerleşik kişilere verdikleri hizmetlerden elde ettikleri kazançlarının %50'sini indirim konusu yapan işletmelerin, hizmet verilen yurt dışı yerleşik gerçek kişilere ilişkin ad-soyad ya da unvan, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli gibi bilgileri içeren formun, her bir geçici vergi beyannamesi ile birlikte beyanname eki olarak verilmesi gerekmektedir. İlgili geçici vergi beyannamesinin ekindeki forma dahil

edilememiş bilgilerin bir sonraki geçici vergi beyannamesi ekindeki formla bildirilmesi mümkündür.

Bunun yanı sıra, sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelere Sağlık Bakanlığınca verilen ruhsatın, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelere de Milli Eğitim Bakanlığınca verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneğinin, istisnadan faydalanılacak ilk yıl, yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi ile 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin ilgili bölümlerinde açıklanan diğer şartları da sağlamak kaydıyla, yurt dışında mukim kişilere verilen sağlık hizmetleri karşılığında elde edilecek kazançların %50'si kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak yurt dışında mukim kişilere tedavi görmeleri veya tedavileri sonrası konaklama, ulaşım, yemek gibi ihtiyaçların karşılanması için verilen hizmetlere ilişkin harcamalar ise esas itibarıyla sağlık hizmeti kapsamında yapılan harcama olarak değerlendirilemeyeceğinden kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır.

- Türkiye'ye kimlik kartlarıyla girmesine izin verilen yabancı hastalar için pasaport yerine kimlik numarası dikkate alınarak işlem tesis edilmesi söz konusu indirimin uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

- İndirim uygulamasında sadece kasadaki dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları dikkate alınmadığından, döviz karşılığında yapmış olduğunuz hizmetler dolayısıyla doğan alacaklara ilişkin dönem sonunda yapılan değerlendirme sonucu ortaya çıkan kur farkı gelir veya giderlerinin indirim uygulamasında dikkate alınması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

